

## บทที่ 5

### สรุปผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

#### สรุปผลการศึกษา

จากการศึกษาเรื่องปัญหาการปันส่วนต้นทุนเข้างานสำหรับธุรกิจรับเหมาก่อสร้าง มีวัตถุประสงค์เพื่อทราบถึงปัญหาที่อาจเกิดขึ้นในการปันส่วนต้นทุนเข้างาน แนวทางและวิธีการในการปันส่วนต้นทุนเข้างานสำหรับธุรกิจรับเหมาก่อสร้าง

การศึกษาในครั้งนี้ใช้วิธีการศึกษาเปรียบเทียบวิธีการปันส่วนตามแนวทางทฤษฎี เปรียบเทียบกับแนวทางการปฏิบัติของธุรกิจรับเหมาก่อสร้างซึ่งได้จากการสัมภาษณ์ฝ่ายบัญชีของบริษัทรับเหมาก่อสร้างในจังหวัดเชียงใหม่ มีทุนจดทะเบียนประมาณ 100 ล้านบาท จำนวน 8 บริษัท และศึกษาจากหนังสือ เอกสาร รวมทั้งขอคำแนะนำปรึกษาจากนักวิชาการที่มีประสบการณ์ในเรื่องการปันส่วนต้นทุนสำหรับธุรกิจรับเหมาก่อสร้าง

แนวคิดเรื่องการบริหารต้นทุนกิจกรรม เป็นเครื่องมือที่ช่วยในการคำนวณต้นทุนผลิตภัณฑ์ให้มีความถูกต้องใกล้เคียงความเป็นจริงมากขึ้น เน้นการบริหารต้นทุน โดยแบ่งการดำเนินงานขององค์กรออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ในการควบคุม ติดตามและประเมินผลงาน ภายหลังจากที่ได้ระบุสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนแล้ว ขั้นตอนของการบัญชีต้นทุนกิจการมี 4 ขั้นตอน คือ ขั้นตอนที่หนึ่ง การวิเคราะห์กิจกรรม เพื่อระบุกิจกรรมขององค์กรและสร้างตัววัดผลการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง ขั้นตอนที่สอง การคำนวณต้นทุนกิจกรรม ซึ่งเป็นต้นทุนของปัจจัยการผลิตที่ใช้ในกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนซึ่งถูกเก็บไว้ที่ต้นทุนตามรหัสบัญชี ขั้นตอนที่สาม การกำหนดตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุนและตัววัดผลการปฏิบัติงาน ช่วยให้ผู้บริหารเข้าใจปัจจัยที่ทำให้ต้นทุนเปลี่ยนแปลงไปและเป็นแนวทางในการควบคุมและลดต้นทุน ขั้นตอนที่สี่ การระบุต้นทุนกิจกรรมเข้าสู่สิ่งที่จะนำมาคิดต้นทุนตามปริมาณการใช้ตัวผลิตภัณฑ์ต้นทุน

แนวคิดเรื่องการปันส่วนต้นทุน เป็นการโอนค่าใช้จ่ายทางอ้อมเข้าเป็นต้นทุนของหน่วยงานโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อวัดผลการปฏิบัติงาน ก่อให้เกิดแรงจูงใจในการปฏิบัติงานวัดผล รายได้และคำนวณราคาผลิตภัณฑ์และคำนวณมูลค่าการลงทุนในสินทรัพย์ หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนต้นทุนมี 2 วิธีคือ ปันส่วน โดยใช้เกณฑ์ต้นทุนที่ก่อให้เกิดต้นทุนหรือค่าใช้จ่าย และ ปันส่วน โดยใช้เกณฑ์ที่ตั้งขึ้นอย่างเป็นธรรมซึ่งการเลือกใช้หลักเกณฑ์ใดขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารเนื่องจากไม่มีเกณฑ์ที่กำหนดไว้แน่นอนและไม่สามารถระบุได้ว่าวิธีการปันส่วนใดดีที่สุด

สำหรับขั้นตอนการดำเนินงานของธุรกิจรับเหมาก่อสร้าง ในการศึกษาครั้งนี้ได้เสนอขั้นตอนไว้ ดังนี้ ขั้นแรก การเข้าร่วมการประมูลงานก่อสร้างตามประกาศประกวดราคาต่าง ๆ ของทางหน่วยงานราชการ ขั้นที่สอง การรับงานก่อสร้างโดยฝ่ายวิศวกรรมจะนำเอกสารงบประมาณต้นทุนชั่วคราวและใบเสนอราคาจัดทำแผนงานและจัดทำหนังสือคำประกันสัญญาให้ผู้มีอำนาจลงนามอนุมัติ ขั้นที่สาม หลังจากเซ็นสัญญารับงานก่อสร้างแล้วจึงดำเนินงานก่อสร้างตามแผนที่วางไว้ ขั้นที่สี่ การควบคุมต้นทุนวัสดุก่อสร้างเพื่อให้เป็นไปตามแผนที่วางไว้และมีประสิทธิภาพมากที่สุด ขั้นที่ห้า หลังจากดำเนินงานครบกำหนดวงจางานจึงจัดทำเอกสารส่งมอบงานและรับเงินค่างาน ขั้นที่หก การสั่งซื้อวัสดุคิบั เพื่อควบคุม การสั่งซื้อวัสดุคิบัให้มีประสิทธิภาพ ขั้นที่เจ็ด การซื้อสินทรัพย์ถาวร เพื่อควบคุมการซื้อสินทรัพย์ถาวร ขั้นที่แปด การรับวางบิล โดยตรวจสอบความถูกต้องของเอกสารและจำนวนเงินที่เป็นหนี้ ขั้นที่เก้า การจ่ายเงินชำระหนี้ ขั้นที่สิบ การจ่ายเงินทั่วไป ซึ่งควบคุมการจ่ายเงินให้ถูกต้องและได้รับเอกสารครบถ้วน ขั้นที่สิบเอ็ด การเบิกเงินสดย่อย ควบคุมการเบิกจ่ายเงินสดย่อยของกิจการ ขั้นที่สิบสอง การจ่ายเงินเดือนพนักงานประจำ และขั้นที่สิบสาม การจ่ายค่าแรงลูกจ้างชั่วคราว ควบคุมการจ่ายเงินเดือนและค่าแรงให้มีความถูกต้องครบถ้วน

ผลจากการศึกษาทำให้ทราบถึงปัญหาในการปันส่วนต้นทุนสำหรับธุรกิจรับเหมาก่อสร้าง ได้แก่ การที่ธุรกิจรับเหมาก่อสร้างดำเนินงานก่อสร้างหลายโครงการในเวลาเดียวกันซึ่งบางครั้งมีการใช้เครื่องจักรชุดเดียวกันในหลายโครงการหรือมีการเคลื่อนย้ายเครื่องจักรจากโครงการหนึ่งไปยังอีกโครงการหนึ่ง ดังนั้นจึงต้องกำหนดหลักเกณฑ์การปันส่วนให้กับต้นทุนต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น นอกจากนี้วิธีการบัญชีที่กิจการใช้ปฏิบัติมีความแตกต่างจากวิธีปฏิบัติตามทฤษฎีในหลายขั้นตอน เช่น ในการปันส่วนต้นทุนตามทฤษฎีจะทำการเก็บรวบรวมต้นทุนเข้าเป็นค่าใช้จ่ายส่วนกลางก่อน และเมื่อสิ้นงวดบัญชีจึงทำการปันส่วนเข้าเป็นต้นทุนของโครงการต่าง ในขณะที่แนวทางการปฏิบัติ กิจการใช้วิธีการระบุต้นทุนเข้าเป็นต้นทุนของโครงการทันทีที่เกิดต้นทุนนั้นขึ้น แต่ในกรณีที่เป็นต้นทุนที่ไม่สามารถกำหนดได้ว่าเป็น ต้นทุนของโครงการใดจึงรับรู้เป็นต้นทุนส่วนกลางก่อนแล้วจึงทำการปันส่วน โดยใช้มูลค่างานแต่ละโครงการเป็นเกณฑ์ในการปันส่วน

### ข้อเสนอแนะ

เนื่องจากธุรกิจรับเหมาก่อสร้างเป็นธุรกิจเฉพาะมีความแตกต่างจากธุรกิจประเภทอื่น และไม่มีเอกสารตำราเรียนเล่มใดกล่าวถึงการบัญชีสำหรับธุรกิจรับเหมาก่อสร้างทางด้านต้นทุน เป็นการเฉพาะ ดังนั้นผู้ที่มีหน้าที่จัดทำบัญชีสำหรับธุรกิจประเภทนี้จึงจำเป็นต้องศึกษาหาความรู้เพิ่มเติมอย่างมาก และพิจารณาถึงแนวทางและหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมในการกำหนดเกณฑ์ในการปันส่วนต้นทุนให้กับแต่ละโครงการเพื่อให้การวัดผลการดำเนินงานของโครงการมีประสิทธิภาพ เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจและวางแผนการดำเนินงานในอนาคต